



...

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság**

végzése

Az ügy száma:

Kfv.V.35.198/2024/6.

A tanács tagjai:

Dr. Darák Péter a tanács elnöke

Ságiné dr. Márkus Anett előadó bíró

Dr. Márton Gizella bíró

Dr. Demjén Péter bíró

Dr. Stefancsik Márta bíró

A felperes:

Kft Kft. „v.a.”

(cím)

A felperes képviselője:

Németh Legal Ügyvédi Iroda

(eljáró ügyvéd: Dr. Németh Imre,

cím1)

Az alperes:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal

Fellebbviteli Igazgatósága

(cím2)

Az alperes képviselője:

Dr. Dubi Péter kamarai jogtanácsos

(cím3)

A per tárgya: adóügyben indult közigazgatási jogvita

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: alperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Városi Törvényszék 2024. május 8. napján kelt

10.K.701.584/2023/13. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Városi Törvényszék 10.K.701.584/2023/13. számú ítéletét hatályon kívül helyezi, az elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasítja.

A felperes és az alperes felülvizsgálati eljárásban felmerült költségét fejenként 300.000 (háromszázezer) forintban állapítja meg.

A végzés ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás és az ügy előzménye

[1] A felperes tevékenységi körében szerepel a biztonsági rendszerszolgáltatás és a személybiztonsági tevékenység; tulajdonosai és vezető tisztségviselői felperesi ügyvezető (a továbbiakban úgyis, mint: felperesi ügyvezető) és tulajdonos. Ők tulajdonosai több más cégnek is a (Kft1 Kft-nek, a Kft2 Kft-nek, a Kft3 Kft-nek, a Kft4 Kft-nek).

[2] A felperes a megrendelői számára munkaerőt biztosított, illetve biztonsági őrzéshez kapcsolódó tevékenységet végzett, főként Város környékén. Az ennek ellátására bevont, változó alvállalkozók közül a vizsgált - 2012. január 1-2015. december 31. közötti - időszak három alvállalkozója a Kft5 Kft., a Kft6 Kft. és a Kft7 Kft. voltak.

[3] A felperes az alvállalkozók számlái vonatkozásában általános forgalmi adó (áfa) levonási joggal élt.

[4] Az adóellenőrzésnek a Nemzeti Adó- és Vámhivatal (a továbbiakban: NAV) Nyugat-dunántúli Bünyügyi Igazgatósága általi kezdeményezését követően az elsőfokú adóhatóság a felperesnél valamennyi adónemben bevallások utólagos ellenőrzését folytatta le, majd az alperes döntése folytán megismételt elsőfokú adóhatósági eljárásra került sor. Ennek során az elsőfokú adóhatóság a bizonyítást kiegészítette, tanúkat hallgatott meg, büntetőeljárási iratokat szerzett be (felhasznált többek között tanúvallomásokat, szakvéleményt, banki jóváírásokat, teljesítési igazolásokat stb.), értékelte az alvállalkozók bevallásait. Megállapítása szerint a munkavállalókat ténylegesen nem az alvállalkozók foglalkoztatták, hanem a felperes, ezért a munkavállalók utáni adó- és járulékterheket is a felperesnek kell viselni. E körben becslést alkalmazott az alvállalkozók teljes gazdálkodásának ismerete nélkül (iratanyag hiánya) és a felperes nem valós könyvelési anyaga miatt. Továbbá az érintett számlák utáni áfa levonási jogot megtagadta az előző okból (a munkavállalók által végzett munkát nem az alvállalkozók teljesítéseként minősítette, hanem úgy tekintette, hogy a felperes foglalkoztatta a munkavállalókat), megállapítva, hogy az alvállalkozók és a felperes között a számlák szerinti gazdasági esemény nem történt meg, az alvállalkozók bevonására csak az áfa levonási jog megteremtése, adóelőny szerzése miatt volt szükség. Összességében a nyomozás eredményével azonos következtetésre jutott, amikor megállapította, hogy a cégek alapítása, a munkavállalók foglalkoztatásának a körülményei színleltiségre utalnak, mert a fiktív célból alakult alvállalkozók a munkavállalókkal színlelt szerződést kötöttek, a munkavállalókat ténylegesen a D „cégcsoport” nevében a területi vezetők irányították, a munkabér fedezetét a fővállalkozó, - jelen esetben a felperes - biztosította és a munkáltatói jog gyakorlója a D „cégcsoport” nevében eljáró felperesi ügyvezető volt (felperes ügyvezetője). A nyomozóhatóság által feltártak alapján a következő módon értékelte a konstrukció lényegét: a változó alvállalkozóknál bejelentett munkavállalók foglalkoztatását kívánták legalizálni, megteremtve annak lehetőségét, hogy a fővállalkozók – ideértve a felperest is – az alvállalkozóktól befogadott számlák áfa tartalmát levonásba helyezték és mentesüljenek a munkavállalók bejelentése utáni adó- és járulék fizetési kötelezettség alól, míg az alvállalkozók sem teljesítették a bejelentett munkavállalók utáni teljes adó- és járulékfizetési kötelezettségeiket.

[5] Az elsőfokú adóhatóság a becslés során az adatbázisában rendelkezésre álló adatok és a nyomozóhatóság által lefoglalt iratanyag alapján valószínűsítette a munkabérek utáni adók, járulékok alapját: az alvállalkozói benyújtott 08-as járulék bevallások alapján összegezte, hogy milyen fizetési kötelezettségeik keletkeztek, ezt összevetette az adófolyószámláról kigyűjtött, ugyanezen adó- és járuléknemekhez kapcsolódó befizetések összegével, majd így meghatározta az alvállalkozók szintjén jelentkező meg nem fizetett járulék összegét, és ezt az összeget a kibocsátott számlák arányában osztotta fel külön-külön a felperes és más fővállalkozók vonatkozásában (az alvállalkozók a felperesen kívül más társaságok részére is számláztak). Felhasználta a munkavállalói nevekkal ellátott teljesítés igazolásokat, illetve egyes esetekben a banki adatokat az arányszámok kialakításánál.

[6] Mindezek eredményeként hozott határozatával az elsőfokú adóhatóság mindösszesen 152.140.000 forint adóhiánynak minősülő adókülönbötetet állapított meg a felperes terhére több adónemben – áfa, szja, nyugdíjbiztosítási alapot megillető bevételek magánszemélyektől levont járuléka, egészségbiztosítási és munkaerő piaci járulék magánszemélyektől levont

járuléka, szakképzési hozzájárulás, szociális hozzájárulási adó adónemekben – valamint adóbírságot szabott ki és késedelemi pótlékot számított fel.

[7] Jogszabályi hivatkozásként felhívta egyebek között az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 119. § (1) bekezdése, 120. § a) pontjának, 127. § (1) bekezdés a) pontjának, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 165. § (2) bekezdésének és 166. § (1)-(2) bekezdésének rendelkezéseit.

[8] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a iktatószám számú határozatával helybenhagyta az elsőfokú döntést. Indokolásában megállapította, hogy a felperesi ügyvezető és házastársa által működtetett hálózatot tártak fel (illetve az alattuk lévő szinten, az alvállalkozók vonatkozásában irányító szerepet betöltő személyeket azonosítottak, például a tanúk által megnevezett tanú1t és tanú2t, akik szintén a hálózat működtetésében vettek részt.). Az alvállalkozók jellemzői, hogy ügyvezetőik e feladatot névlegesen, pénzért ellátó személyek, főleg szlovák állampolgárok; e cégek eltűnő társaságok, amelyek között jellemzően egy év után a foglalkoztatottak tömegesen átjelentésre kerültek. Bejelentették részmunkaidőre a munkavállalókat, a közterheket ennek megfelelően fizették meg, majd a működésük megszűnésekor a ténylegesen kifizetett bérek bevallása mellett a járulékok megfizetése elmaradt.

[9] Az alperes megállapította, hogy az elsőfokú adóhatóság helytállóan értékelte a tanúvallomásokat, amikor azt a következtetést vont le, hogy a szervezet irányítója, a döntéshozó a felperesi ügyvezető volt, az alvállalkozók névleges ügyvezetőit név szervezte be, és hogy a fiktív célból alakult alvállalkozók minden esetben csak színlelt szerződést kötöttek a munkavállalókkal. A fővállalkozói D „cégcsoport” - ennek tagjaként a felperes - és az alvállalkozók között a vizsgált időszakra kiállított számlákon szereplő gazdasági események nem valósultak meg. Továbbá az szja, a járulékok bevallása és megfizetése a részt vevő egyik gazdasági társaság részéről sem teljesült; az alvállalkozók (számlakibocsátók) a közterheket nem, vagy csak részben fizették meg. A konstrukció lényege szerint ez utóbbi cégek megszűnésekor a munkavállalókat tömegesen átjelentették újabb alvállalkozókhoz, mellyel egyidejűleg tömeges önellenőrzéseket nyújtottak be; az alvállalkozók az önellenőrzéssel a tényleges foglalkoztatási idő és bér után vallottak járulékot, azonban ennek a befizetése nem történt meg, mivel kényszerátírási vagy felszámolás alá kerültek.

[10] Álláspontja szerint az elsőfokú adóhatóság bizonyította mind a becslés jogalapját {az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: régi Art.) 108. § (3) bekezdés c) pontja}, mind a becslés módszerének alkalmasságát. Helyesen állapította meg, hogy a vizsgált időszakban a három bevont alvállalkozó, - a Kft5 D Kft., a Kft6 Kft., és a Kft7 Kft. - nem végzett tényleges gazdasági tevékenységet a felperes részére, működésbeli hiányosságaik voltak; a vizsgálat idejére elérhetetlenné váltak, iratanyaggal nem rendelkeztek. Az alvállalkozók a bevallásokban jellemzően a fizetendő áfával egyező nagyságrendű levonható adót tüntettek fel, így minimális fizetési kötelezettségük keletkezett, azonban a költségvetés felé maradéktalanul ezt sem rendezték. Az alperes megállapítása is az volt, hogy az általuk kibocsátott számlákra a felperes nem alapíthat áfa levonási jogot.

A kereset és a védírat

[11] A felperes keresetlevelet terjesztett elő az alperes határozatával szemben, és kérte elsődlegesen annak elsőfokú határozatra is kiterjedő hatályon kívül helyezését (megsemmisítését), másodlagosan annak megváltoztatását és a megállapított adókülönbözet, adóbírság és késedelmi pótlék törlését. Sérelmezte a mulasztást a tényállás-tisztázási kötelezettség teljesítése, a felperes javára szolgáló bizonyítékok értékelése, illetve nyomozati iratokból történő beszerzésük tekintetében, valamint kifogásolta indítványai indokolatlan mellőzését. Álláspontja szerint az adóhatóság nem bizonyította a felperesi ügyvezető szerepére, továbbá az alvállalkozók bevonása tekintetében hivatkozott további személyek szerepére vonatkozó megállapítását. Ugyanakkor figyelmen kívül hagyta egyrészt azokat az iratokat, amelyek név - alvállalkozókat illető - tényleges irányítói szerepkörét alátámasztják (így például az alvállalkozók nevében való eljárásra szolgáló meghatalmazásokat), másrészt a felperesi ügyvezető és házastársa nyilatkozatait. Cáfolják az adóhatósági minősítést, a szándékegységet a keresetlevélhez csatolt lehallgatási anyagok, valamint a felperesi ügyvezető és név közti haragos viszony. Mindezek ellenére az alperes mégis a terhére vont le következtetéseket. Megjegyezte, hogy maga kifizette a teljes, áfa-val növelt számlaösszegeket az alvállalkozók felé.

[12] Az alperes a védiratában – a határozatában foglaltak fenntartásával – a kereset elutasítását kérte.

A perben hozott elsőfokú bírósági ítéletek és kúriai határozatok

[13] Az elsőfokú bíróság a 10.K.700.060/2020/30. számú ítéletével az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedő hatállyal megsemmisítette és az elsőfokú közigazgatási szervet új eljárás lefolytatására kötelezte, mert indokai szerint a perbeli tanúvallomások alapján felperesi ügyvezető irányító szerepe megfelelhet a fővállalkozó-alvállalkozó viszonylatnak is, ezért a munkavállalók utáni közterhekkkel, és az áfa levonási jog megtagadásával kapcsolatos megállapítást nem találta megalapozottnak, ahogy a becslés módszerét sem. A 10.K.700.060/2020/30. számú ítéletet az alperes felülvizsgálati kérelme folytán eljárta Kúria a Kfv.V.35.232/2021/10. számú végzésével hatályon kívül helyezte, az elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasította, mert megállapította, hogy a törvényszék a bizonyítékok értékelése során kizárólag a perbeli tanúvallomásokban foglaltakat vette ténylegesen figyelembe, azt is munkajogi szempontból, amely így csak részbizonyításnak tekintendő. Elmaradt az adóhatóság által állított szervezettség, összefonódások körében feltárt – az alperesi határozat 18-22. oldalán összefoglalóan felsorolt - tények, körülmények értékelése. A Kúria ezért előírta az elsőfokú bíróságnak a bizonyítékok egyenkénti és összességében történő értékelését a végzésében foglaltak alapján.

[14] Az elsőfokú bíróság a megismételt bírósági eljárásban hozott 10.K.700.016/2022/12. számú ítéletével az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedő hatállyal megsemmisítette és az elsőfokú közigazgatási szervet új eljárás lefolytatására kötelezte. Indokolása szerint a gazdasági esemény megvalósult, mert a számlákon szereplő tevékenységet elvégezték, és az alperes nem bizonyította azt, hogy a felperes járt el tényleges munkáltatóként, illetve, azt sem, hogy a számlákon szereplő gazdasági esemény nem történt

meg. Ugyanakkor a törvényszék rögzítette a becslés jogalapja fennállását, és annak módszere jogszerűségét. Az alperes felülvizsgálati kérelme folytán eljárta Kúria a Kfv.I.35.313/2022/8. számú végzésével az elsőfokú bíróság 10.K.700.016/2022/12. számú ítéletét hatályon kívül helyezte, az elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasította A végzés [18]-[19] pontjaiban rögzítette, hogy nincs helye becslésnek, ha az elsőfokú bíróság úgy értékeli, hogy a számlakibocsátók teljesítettek és nem a felperes volt a tényleges munkáltató; illetve akkor idő előtti a perben a becslés jogalapjáról dönteni, ha a bíróság megítélése szerint az adóigazgatási eljárásban további bizonyítás szükséges. Megállapítása szerint az elsőfokú bíróság ítéletéből nem állapítható meg kétséget kizáróan a bíróság meggyőződése a számlák szerinti gazdasági események megvalósulásának kérdésében. A Kúria az új eljárásra előírta, hogy az elsőfokú bíróságnak a bizonyítékok értékelése során követnie kell a Kúria korábbi, Kfv.V.35.232/2021/10. számú végzésében adott iránymutatást; továbbá a gazdasági esemény megvalósulását nem a felperes és felperesi megrendelők, hanem az alvállalkozók és felperes kapcsolatában kell vizsgálni. A becslés jogalapjáról a gazdasági esemény megtörténtének függvényében kell határozni, figyelemmel a Kúria végzésének [18] – [19] pontjaiban írtakra.

[15] A megismételt bírósági eljárásban a törvényszék a 10.K.701.362/2022/6. számú ítéletével az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedő hatállyal megváltoztatta, és törölte a 152.140.000 forint adóhiánynak minősülő adókülönbözet, az adóbírság és a késedelmi pótlék megfizetésére történő kötelezést. Fenntartotta a korábbi ítéletekben már ismertetett tanúvallomásoknak az értékelését; kiemelte, hogy csak egy tanú tulajdonított a felperesi ügyvezetőnek - közelebbről nem körülírt - irányítási feladatokat; a felperesi ügyvezető irányítói szerepe megfelelhet a fővállalkozó-alvállalkozó viszonylatnak; megismételte tanú1, tanú2 és név tanúvallomásainak a korábbi ítéletek szerinti értékelését (nem tekinthető úgy, hogy az előbbi két tanú a felperesi ügyvezető utasítására, illetve az ő érdekében cselekedett volna). Rögzítette, hogy meggyőződése szerint megvalósult a gazdasági esemény az alvállalkozók és a felperes között, az erre vonatkozó értékelést az indokolás további részében adta meg. Összegzése szerint az alperesi határozat 18-22. oldalán rögzítettek sem támasztják alá a megállapítást sem önmagukban, sem a többi bizonyítékkal együttesen értékelve, és további tények, körülmények tisztázása nélkül nem minősíthető a felperes a tényleges munkáltatónak. A perben a felperes által csatolt lehallgatási jegyzőkönyvek sem támasztják alá felperesi ügyvezető irányító, tényleges munkáltatói pozícióját. A becslés kérdésére áttérve végül rögzítette, hogy nem a felperes volt a tényleges munkáltató, hanem a számlakibocsátó társaságok, így becslés nem alkalmazható – figyelemmel a Kúria Kfv.I.35.313/2022/8. számú végzésének [19] pontjára.

[16] Az alperes felülvizsgálati kérelme alapján eljárta Kúria a Kfv.V.35.068/2023/9. számú végzésével a 10.K.701.362/2022/6. számú ítéletet hatályon kívül helyezte, az elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasította. Megállapította, hogy a törvényszék a korábbi kúriai utasításoknak csak formálisan tett eleget: a felperes fővállalkozói/munkáltatói szerepkörének vizsgálata szempontjából összehasonlította a perbeli és az adóhatóság előtt tett vallomásokat, de a tényállás másik része – a gazdasági esemény alvállalkozók általi teljesítése, a számlákban foglalt felek közötti megvalósulása – vonatkozásában megfelelően alá nem támasztott, bizonyítás nélküli megállapítást tett; továbbra sem tükröződik kétséget kizáróan a meggyőződése a számlák szerinti gazdasági események megvalósulásának kérdésében. Erről úgy foglalt állást, hogy hibásan értékelte az adóhatóság által feltárt alvállalkozói körülményeket; az alvállalkozói teljesítést megállapította úgy, hogy erre vonatkozó alvállalkozói dokumentumok, a teljesítés ellenőrzését lehetővé tevő alvállalkozói iratanyag nem állt rendelkezésre, nem nevezte meg, hogy a teljesítésről mely konkrét

bizonyítékok alapján győződött meg. Ezt követően mellőzte a gazdasági esemény megvalósulását cáfoló adóhatósági megállapítást, de ennek indokát csak az ítélet későbbi részében fejtette ki, amely kirívó logikai hibának minősül.

[17] A Kúria ezért az új eljárásra előírta, hogy a végzésében foglaltak alapján {[42], és [44]-[45] pontok} kell eljárnia az elsőfokú bíróságnak, először a gazdasági események számlákban foglalt felek közötti megvalósulása/annak hiánya kapcsán kell állást foglalnia, és azzal összefüggésben arról, hogy az alvállalkozók teljesítettek-e, vagy a felperes volt-e a tényleges munkáltató, mert csak ezek vizsgálata alapján lehet az alperesi megállapítás jogszerűségét, és a megfelelő sorrendben a becslés alkalmazhatóságának kérdését megítélni. Nem mellőzhető a Kfv.I.35.313/2022/8. számú kúriai végzés iránymutatásának és a korábbi Kfv.V.35.232/2021/10. számú végzés utasításának tényleges teljesítése, az egyes bizonyítékoknak az adóhatóság által feltárt többi bizonyítékkal való összevetése, együttes értékelése { Kfv.V.35.232/2021/10. számú végzés [22] pont}.

A tárgyi jogerős ítélet

[18] A törvényszék a 10.K.701.584/2023/13. számú ítéletével (a továbbiakban: tárgyi ítélet) az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedő hatállyal megváltoztatta, és törölte a 152.140.000 forint adóhiánynak minősülő adókülönbözet, az adóbírság és a késedelmi pótlék megfizetésére történő kötelezést.

[19] Indokolásában elsőként utalt arra, hogy a gazdasági esemény felperes és az alvállalkozók közötti megvalósulását kellett vizsgálnia, figyelemmel arra is, hogy a Kúria mely tények, körülmények értékelésének hiányát kifogásolta. Így a *szervezettségre utaló mozzanatok* körében továbbra is azt állapította meg: az adóhatóság a nyomozás során felvázolt konstrukcióba próbálta beilleszteni a felperesi tevékenységet is a vizsgált időszakban, de az adóhatóság által értékelt nyomozóhatóság előtti és adóhatóság előtti tanúvallomások sem önmagukban, sem egymással összevetve nem eredményezhetik az adóhatósági megállapítást. Az *alvállalkozók törvényes képviselőivel* kapcsolatban rögzítette, hogy csak egy személy esetében került nevesítésre a névleges, pénzért vállalt ügyvezetői szerep, ezért a határozatokban foglaltakból nem következik az, hogy a vizsgált időszakban a felperes alvállalkozóinak ügyvezetői nehéz anyagi körülmények között élő személyek voltak, akik pénzért vállalták a cégalapítást és bizonyos iratok aláírását. Az adóhatóság által megállapított, az *alvállalkozók rövid ideig tartó működésével*, a munkabér utáni közterhek megfizetése nélküli *eltűnésükkal*, az *ezzel egyidejűleg más alvállalkozóhoz történt munkavállalói átjelentésekkel*, ennek *ismétlődésével* (a tényleges munkavégzési hely és körülmények változatlan jellege) kapcsolatos szempont vonatkozásában rögzítette, hogy működésük időtartama ténykérdés, a felperestől független körülmény. Hivatkozása szerint az alvállalkozók összesen 324 főt foglalkoztattak és a felperes perben előterjesztett kimutatása alapján csak 44 főről mondható el, hogy két érintett alvállalkozóhoz volt bejelentve, vagyis nem helytálló az az alperesi megállapítás, hogy a teljes dolgozói állomány átjelentésre került egy másik alvállalkozóhoz. Az *alvállalkozók tényleges működésével* összefüggésben kifejtette, hogy a három alvállalkozó nem kizárólag a felperessel és a felperest is magában foglaló, „cégcsoporttal” volt gazdasági kapcsolatban, hanem bevételük több mint a fele más gazdasági szereplőktől származott; utóbbiaknak a felperesi törvényes képviselővel való

esetleges kapcsolatát nem tárta fel az adóhatóság, nem alátámasztott, hogy a hálózatnak miért a névli házaspár az irányítója és miért nem e más gazdasági szereplők képviselői. Az *alvállalkozók részére történő átutalások forrásával* kapcsolatban bizonyíték nélkül hivatkozott az adóhatóság arra, hogy a munkabér fedezetét a felperes biztosította; továbbá éppen az volt megállapítható, hogy az alvállalkozók bevételt nem kizárólag a felperesi „cégcsoporttól” szereztek.

[20] Az elsőfokú bíróság a *felperesi törvényes képviselőhöz köthető személyek* vonatkozásában a nyomozóhatóság előtti és az adóhatóság előtti, valamint a perben tett tanúvallomásokot emelte ki és elemezte (tárgyi ítélet [32] ponttól a [61] pontig), majd megállapította ([62] pont), hogy megvalósult a gazdasági esemény a felperes és az alvállalkozók között; nem a felperes volt a tényleges munkáltatója az őrző-védő tevékenységet ellátó munkavállalóknak, hanem az alvállalkozók, ezen meggyőződését alátámasztotta a bizonyítás eljárás eredménye, az alperesi és a perbeli bizonyítékok értékelése, összevetése. A kihallgatott tanúk vallomása is alátámasztja, hogy felperesi ügyvezető a napi munkavégzésbe egyértelműen nem szült bele. A törvényszék a megállapításait összegezte (tárgyi ítélet [66]-[68] pontok). Egy kereseti hivatkozást - a kapcsolódó vizsgálatra vonatkozó jogszabálysértést - nem talált alaposnak, mert ilyen vizsgálat nem is folyt. Végül rögzítette, hogy becslés nem lett volna alkalmazható, mert nem a felperes volt a munkáltató.

A felülvizsgálati kérelem és a felülvizsgálati ellenkérelem

[21] Az alperes a felülvizsgálati kérelmében kérte az elsőfokú bíróság ítéletének hatályon kívül helyezését, az elsőfokú bíróság új eljárásra, új határozat hozatalára utasítását. Hivatkozása szerint a jogerős ítélet sérti a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (a továbbiakban: Kp.) 2. § (1) és (4) bekezdéseiben, a 4. § (1) bekezdésében, 78. § (2) bekezdésében, illetve a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (a továbbiakban: Pp.) 279. § (1) bekezdésében, 346. § (4)-(5) bekezdéseiben, továbbá az Áfa tv. 119. § (1) bekezdésében, 120. §-ában, 127. § (1) bekezdés a) pontjában, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: régi Art.) 97. ~~(4)-(6)~~ bekezdéseiben és a Sztv. 15. § (3) bekezdésében, 165. § (1)-(2) bekezdésében, 166. § (2) bekezdésében foglaltakat, és a megváltoztatás sérti a Kp. 90. § (1) bekezdés a) pontjában foglaltakat is.

[22] Álláspontja szerint a törvényszék a releváns bizonyítékokat hiányosan, iratellenesen, tévesen és kirívóan okszerűtlenül értékelte, az irányadó jogszabályokat tévesen értelmezte, téves logikai okfejtést követően helytelen és téves következtetések alapján hozta meg ítéletét, ennél fogva döntése erre tekintettel is súlyosan jogszabálysértő. A tárgyi ítélet indokolása csak szerkezetében változott jelentős mértékben, de a [22]-[31] pontjaiban rögzítetteken túl megegyezik a megelőző eljárásban hozott 10.K.701.362/2022/6. számú ítélet indokolásával. A bizonyítékok értékelése tehát nem tér el a korábbi értékeléstől, a törvényszék továbbra is kizárólag az általa kihallgatott tanúk vallomásaira alapozva járt el. Nem a Kúria legutóbbi végzésében foglaltak mentén hozott döntést, nem indokolta, hogy miként jutott arra a meggyőződésre, hogy az alvállalkozók részéről elvégzésre kerültek a gazdasági események a felperes felé, és hogy a tényleges munkáltatók is ezen alvállalkozók voltak.

[23] A *szervezettség* vonatkozásában a bizonyítékok egy része a büntetőeljárásból származik, de nem derül ki a tárgyi ítéletből, hogy ezt tekintette problematikusnak, vagy azt, hogy ezek a bizonyítékok csak tanúvallomások. Nem indokolta meg a törvényszék azt sem, hogy az adóhatósági eljárásban felhasznált vallomások értékelése miért nem támasztja alá a határozat megállapítását.

[24] Az *alvállalkozók törvényes képviselőivel* összefüggésben a törvényszék e személyek anyagi helyzetével kapcsolatos bizonyítottságot vagy bizonyítatlanságot értékelte ahelyett, hogy a Kúria által is előírt alvállalkozói törvényes működés feltételeit, a működési sajátosságokat vizsgálta volna. A valóságban a bejegyzett képviselők strómanok voltak, ezt megerősítette név bíróság előtt tett tanúvallomása is. E körben azt kellett volna értékelni, hogy a felperes egyik számlakiállító partnerének a bejegyzett ügyvezetőjét sem ismerte, ahogyan az alvállalkozóhoz bejelentett munkavállalók sem ismerték őket (a foglalkoztatásukat végző cégek vezetőit), egy kivétellel.

[25] Az *alvállalkozók rövid ideig tartó működésével, eltűnésükkel, az ezzel egyidejűleg más alvállalkozóhoz történt munkavállalói átjelentésekkel, ennek ismétlődésével* kapcsolatos szempontnál a törvényszék szintén nem a Kúria által előírtak mentén vizsgálódott. Kijelentette, hogy a három alvállalkozó teljesített, de nem derül ki az ítéletből, hogy ezt miből állapította meg; lényeges bizonyítékokat nem értékelt (alvállalkozók utolsó bevallásának, adószám törlésének ténye, név, tanú3 vallomása).

[26] A *munkavállalók tömeges átjelentése* kapcsán a tárgyi ítélet átvette a felperesi kimutatásban foglaltakat, holott az pontos következtetések levonására nem alkalmas, annál sokkal többet mondanak azok a számadatok, amelyek a teljes aktív állomány mozgására utalnak (büntetőeljárásból rendelkezésre álló szakvélemény adatai).

[27] Az *alvállalkozók tényleges működésével* kapcsolatban az alperes kifejtette, hogy nem igazolja a tényleges működésüket, ha más gazdasági társaság felé is számláztak.

[28] Az *alvállalkozók részére történő átutalások forrásával* összefüggésben az alperes utalt a per során előterjesztett 11. sorszámú beadványára, mely szerint a felperes által csatolt, a per anyagává tett lehallgatási jegyzőkönyvek, a hivatkozott szakvélemény mellékletében szereplő banki adatok, a számlakibocsátó bevallási adatai alapján kell ezt értékelni. Mindezek alapján igazolható, hogy a felperes egyik vizsgált időszak ügyvezetője, tulajdonos tanú2 közvetítésével meghatározott összeg készpénzes banki felvételére utasította névot.

[29] A szervezettség ismertetőjegyeinél nem került a bíróság részéről értékelésre, hogy az alvállalkozó adótartozása esetén a felperes felmondta a szerződést, amit felperesi ügyvezető gyanúsítottai vallomásában is megerősített.

[30] Az alperes sérelmezte azt is, hogy elmaradt az elsőfokú bíróság részéről annak értékelése, hogy a határozatlan időtartalmú szerződések felmondását követően az alvállalkozók nem kívántak egyeztetni a D cégekkel, nem ragaszkodtak a tisztas hasznot hozó szerződéses jogviszony tovább folytatásához, hanem befejezték tevékenységüket, bejelentették ezt és a képviselőik képviseleti jogának megszűnését. Ebből következően az

alvállalkozók nem tanúsítottak olyan magatartást, ami egy saját kockázatára, üzletszerű gazdasági tevékenységet folytató vállalkozásra, tényleges munkáltatóra utalna.

[31] Kiemelte, hogy a megismételt eljárásban a korábbi kúriai utasítás ellenére a tanúvallomások értékelése továbbra is munkajogi szempontból került előtérbe. felperesi ügyvezető közvetlen irányító szerepe győzte volna meg az elsőfokú bíróságot, holott az adóhatóság azt bizonyította, hogy a felperesi ügyvezető más személyeken keresztül (tanú1, tanú2) közvetetten irányította a munkavállalókat.

[32] Az egyes tanúvallomások értékelését is kifogásolta.

[33] Leginkább azt sérelmezte az alperes, hogy az elsőfokú bíróság nem foglalkozott érdemben az alvállalkozóknál feltárt ciklikussággal és működési sajátosságokkal, nem értékelte a szervezettség - már hivatkozott - további jeleit.

[34] Összegezve az volt az alperes álláspontja, hogy az elsőfokú bíróság – a kúriai döntésekben foglalt utasítások ellenére – továbbra is szinte kizárólag az általa kihallgatott tanúk vallomására alapította döntését, ezeknek az utasításoknak nem tett eleget, az alvállalkozókkal kapcsolatos megállapítások, bizonyítékok értékelése, összevetése elmaradt.

[35] A felperes a felülvizsgálati ellenkérelmében kérte a jogerős ítélet hatályban való fenntartását. Kiemelte, hogy az alperes valójában a bizonyítékok felülmérlegelését kéri, amelyre nincs lehetőség a felülvizsgálati eljárásban, mert az elsőfokú bíróság a kúriai végzésben foglalt kötelező utasítást maradéktalanul teljesítette, a tanúvallomásokat teljes körűen értékelte és összevetette az egyéb ún. objektív körülményekkel. A tanúvallomásokkal kapcsolatban az alperes téves állításokat tett, mert 21 tanú közül 17 tanú meg sem említette felperesi ügyvezető nevét, a 4 tanú, aki említette (tanú5, tanú6, tanú7, tanú8), ők sem irányítóként hivatkoztak rá. A felülvizsgálati kérelemben – álláspontja szerint rosszhiszeműen – az alperes megváltoztatta a megállapítását, mert elismerte, hogy felperesi ügyvezető nem adott utasítást az alvállalkozói munkavállalóinak; az pedig, hogy tanú1-on keresztül adott volna közvetetten utasításokat, irattelenes a perbeli tanúvallomások tükrében. A munkaviszonyra jellemző más jegeket is értékelni kell e körben. Az objektív körülmények vonatkozásában is téves az alperes által előadott álláspont: például a tömeges átjelentést a felperes a perben cáfolta. Az „alvezéreknek” titulált személyek vallomását is helytelenül ítéli meg az alperes, mert nem fűződött érdekük a valóságtól eltérő nyilatkozat tételéhez. Csak spekuláció az alperes részéről, hogy a büntetőjogi felelősségük csökkentése miatt alakították a vallomásukat, ezt az alperes az elfoglaltak való beállításuk miatt adta elő. A lehallgatási anyagra vonatkozó alperesi észrevétel is visszás, mert erre az anyagra a határozatban nem hivatkozott, és a Kúria előtt nincs is lehetőség bizonyítást felvenni, kiegészíteni. Az alvállalkozók utánkövetésére, a stróman ügyvezetőkre tett alperesi megállapítás is téves. Ezek az alvállalkozók működtek a teljesítés időszakában, a felperes is csak ebben az időszakban ellenőrizhette mint partnereit. Azt nem volt feladata vizsgálni, hogy név a 30 cég közül, akik nevében eljár, melyikkel kíván teljesíteni. Az alperes kihagyta az előadásából a név részére szóló meghatalmazásokat. Az alvállalkozók nem eltűnő vállalkozások voltak, ahogy a közterhek megfizetésének elmaradása sem valós abban az időszakban. Az alperes ugyanakkor nem folytatott le ellenőrzést az alvállalkozóknál sem az érintett időszakban, sem máskor.

A Kúria döntése és jogi indokai

[36] Az alperes felülvizsgálati kérelme alapos a következők szerint.

[37] A jogerős ítélettel szemben jogszabálysértésre, vagy a Kúria közzétett határozatától jogkérdésben való eltérésre hivatkozással van helye felülvizsgálatnak. A Kúria a jogerős ítéletet – a bizonyítás és vizsgálat hivatalbóli elrendelésének körén kívül – csak a felülvizsgálati kérelem, a csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálhatja felül [Kp. 115. § (2) bekezdése értelmében alkalmazandó Kp. 108. § (1) bekezdése], az eljárásban bizonyítás felvételének nincs helye, a Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a jogerős határozat meghozatalakor rendelkezésre álló iratok és bizonyítékok alapján dönt [Kp. 120. § (5) bekezdése]. A jelen ügyben az alperes felülvizsgálati kérelmet, a felperes felülvizsgálati ellenkérelmet terjesztett elő, amelyek meghatározták a Kúria felülvizsgálatának kereteit.

[38] Az alperes a felülvizsgálati kérelmében arra hivatkozott, hogy az elsőfokú bíróság a kúriai végzésekben foglalt utasításoknak nem tett eleget, a döntését továbbra is szinte kizárólag a perben felvett tanúvallomásokra alapította, következtetései a bizonyítékok hiányos, kirívóan okszerűtlen mérlegelésén, vagy iratellenes megállapításokon alapultak; a törvényszék továbbra sem indokolta megfelelően, hogy álláspontja szerint miért nem vehetők figyelembe az alvállalkozóknál feltárt ciklikusságra utaló és működési sajátosságok; nem értékelte a szervezettség további jeleit; az alvállalkozókkal kapcsolatos megállapítások, bizonyítékok értékelése, összevetése elmaradt.

[39] A Kp. 78. § (1) bekezdése alapján alkalmazandó Pp. 279. § (1) bekezdése értelmében a bíróság a perben jelentős tényeket a felek tényállításainak, perben tanúsított magatartásának, valamint a per tárgyalása során megismert bizonyítékoknak és egyéb peradatoknak az egybevetése, egyenként és összességében történő értékelése alapján a meggyőződése szerint állapítja meg. A Kp. 78. § (2) bekezdése kimondja, hogy a bíróság a bizonyítékokat egyenként és összességükben, a megelőző eljárásban megállapított tényállással összevetve értékeli.

[40] A Kúria kiemeli, hogy a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen mérlegelése jogszabálysértést valósít meg, ezért a felülvizsgálati kérelem alapján vizsgálnia kellett, hogy az elsőfokú bíróság a kúriai utasításoknak eleget tett-e, a bizonyítékokat megfelelően értékelte-e, azaz egymással való összefüggéseikben, helyes logikai rendben, az adóigazgatási eljárásban megállapított tényállással összevetve.

[41] Az elsőfokú bíróság kitért a korábbi kúriai végzésekre, így a Kfv.V.35.232/2021/10. és a Kfv.I.35.313/2022/8. számú végzések utasításaira, valamint a legutóbbi Kfv.V.35.068/2023/9. számú végzés utasításaira is (ez összefoglalta az addig nem teljesített utasításokat is). A Kúria megállapítása szerint a törvényszék a megismételt bírósági

eljárásban az utasításoknak formálisan tett eleget, először foglalkozott azzal a kérdéssel, hogy az alvállalkozók teljesítése vagy annak hiánya állapítható-e meg. E körben a korábban előírt utasításokban is megjelenő – az alperesi határozat 18-22. oldalán felsorolt - körülmények pl. szervezettség, alvállalkozók ciklikussága, működésbeli hiányosságai stb. kapcsán foglalt állást. Csak ezt követően értékelte a tanúvallomásokat a felperes fővállalkozói/munkáltatói szerepkörének vizsgálata szempontjából, összehasonlítva a perbeli és az adóhatóság előtt tett vallomásokat (ahol rendelkezésre állt a nyomozati szakban rögzített vallomásokra is kitért).

[42] Ugyanakkor az alperes megalapozottan hivatkozott arra, hogy a törvényszék az alvállalkozók működése és felperessel, felperesi „cégcsoporttal” való kapcsolata, a *szervezettség* tekintetében az adóhatóság által megállapított konstrukció lényegét illetően megfelelő indok nélkül vetette el az adóhatósági bizonyítás eredményét. A tárgyi ítélet kizárólag arra hivatkozott, hogy az alperes a nyomozás során felvázolt konstrukcióba próbálta beilleszteni a felperesi tevékenységet is a vizsgált időszakban, de az adóhatóság által értékelt nyomozóhatóság előtti és adóhatóság előtti tanúvallomások sem önmagukban, sem egymással összevetve nem eredményezhették az adóhatósági megállapítást. A Kúria rámutat arra, hogy a konkrét ügyben nem volt kérdéses a nyomozóhatóságtól beszerzett bizonyítékok, így a tanúvallomások felhasználhatósága az adóhatóság előtti eljárásban, és ennek lehetséges olyan eredménye, hogy az adóhatóság a nyomozóhatósággal egyező következtetésre jut. Az elsőfokú bíróság nem indokolta meg a tárgyi ítéletének [27] pontja szerinti meglátását, hogy miért nem lehet az adott adóhatósági megállapításra jutni a nyomozóhatóság által rendelkezésre bocsátott tanúvallomások és az adóigazgatási eljárásban nyilatkoztatott tanúk vallomása alapján.

[43] *Az alvállalkozók törvényes képviselőivel* kapcsolatban a törvényszék csak annak tulajdonított jelentőséget, hogy egy személy esetében került rögzítésre, hogy pénzért vállalt törvényes képviselői szerepet. Ugyanakkor arra már a felperes is kitért a keresetlevelében (ismerteti a tárgyi ítélet [7] pontja), hogy az alvállalkozókat ténylegesen név irányította, és a bejegyzett törvényes képviselők a büntetőeljárásban, mint vádlottak szerepeltek, a vádirattal egyezően beismerték a cselekmény elkövetését. Az alperes arra is helytállóan utalt, hogy név bíróság előtt tett tanúvallomása is az alvállalkozókkal kapcsolatos tényleges eljárását erősítette meg. Mindezekből a bejegyzett törvényes képviselők névleges szerepe tűnik ki, és az alperes megállapításának ez volt a lényege. A felperessel, a felperesi „cégcsoporttal” való alvállalkozói kapcsolatban az alvállalkozói teljesítés megvalósulása/annak hiánya megítélése körében ennek jelentősége van.

[44] A Kúria hangsúlyozza továbbá, hogy az adóhatóság által megállapított, *az alvállalkozók rövid ideig tartó működésével, eltűnésükkel, az ezzel egyidejűleg más alvállalkozóhoz történt munkavállalói átjelentésekkel, ennek ismétlődésével* kapcsolatos, valamint *az alvállalkozók tényleges működésével, az alvállalkozók részére történő átutalások forrásával* összefüggő szempontok értékelése kapcsán nemcsak a felperes által a perben csatolt munkavállalói átjelentések arányát, az alvállalkozóknak más fővállalkozótól származó bevételeinek arányát kellett volna értékelni, hanem az adóhatósági eljárásban e körben rendelkezésre álló további bizonyítékokat is. Ezek körébe tartoznak egyebek mellett a munkavállalói bejelentésekre vonatkozó nyilvántartási adatok, a büntetőeljárás iratanyagából rendelkezésre bocsátott iratok, a könyvelési iratanyagban megtalálható főkönyvi adatok, analitikák, a felperes és az alvállalkozók közötti pénzmozgások, a bankszámlaforgalmi adatok, a felperes és az alvállalkozók bevallásai. Ide tartoznak a törvényszék által hivatkozott, de tartalmilag nem elemzett, a büntetőeljárásban és az adóhatósági eljárásban keletkezett

vallomások, és a munkavállalói tanúvallomások. Mivel az adóhatóság megállapítása több éven átívelő konstrukciót fogott át, amiben értékelésre kerültek az egyes alvállalkozók rövid ideig tartó működési szakaszai, az adótartozással érintettségük esetén a szerződésüknek a felperes részéről való felmondása is, az olyan objektív körülmények szintén értékelendők a bíróság részéről, amelyek e konstrukciót az adóhatóság álláspontja szerint jellemzik: a rendszer részeként működő cégek összehangoltsága, a névleges ügyvezetők, a rendszerben érintett, azt működtető személyek közötti kapcsolat, az alvállalkozók rövid ideig tartó működése, szerződéses kapcsolatuk utáni megszűnése, cégjegyzékből való törlése vagy kénysztörlése, a munkavállalók tömeges átjelentése. Mindezek a felperes és az alvállalkozók közötti gazdasági esemény megvalósulása/annak hiánya, az alvállalkozók teljesítése/nemteljesítése kapcsán relevánsak, és ezeket elmulasztotta értékelni az elsőfokú bíróság. A bizonyítás eredményére ugyan hivatkozott, de nem nevezte meg, hogy mely konkrét bizonyítékok alapján győződött meg az alvállalkozók teljesítéséről.

[45] A Kúria hangsúlyozza mind a felülvizsgálati kérelemben, mind a felülvizsgálati ellenkérelemben hivatkozott, a felperes által a perben csatolt lehallgatási jegyzőkönyvek alapján, hogy azok, mint bizonyítékok nem szerepeltek az adóhatósági eljárásban, azokra megállapítást nem alapított az alperes, ezért az elsőfokú bíróság sem értékelheti azokat, amikor az alperes bizonyíték mérlegelési tevékenysége jogszerűségét vizsgálja.

[46] A gazdasági események felperes és alvállalkozók közötti megvalósulásának, az alvállalkozói teljesítésnek a kérdése, az erre adott adóhatósági nemleges válasz, az áfa levonási jog megtagadása együttjárt a felperes munkáltatói szerepének azonosításával, az áfa és a munkabérek utáni közterhek felperes terhére való megállapításával. Az elsőfokú bíróság feladata az volt a legutóbbi kúriai végzés utasítása alapján, hogy a fenti kérdéseket a megfelelő logikai rendben vizsgálja. Ennek az elsőfokú bíróság formálisan, részben eleget tett, de tartalmilag nem teljesítette az utasításban foglaltakat. A felperes törvényes képviselőjének a tényleges irányítói, a felperesnek a munkavállalók feletti munkáltatói szerepe vonatkozásában először a „területi vezetők” tanú1 és tanú2, valamint az alvállalkozók nevében eljáró név perbeli tanúvallomásait értékelte, amelyekből arra a következtetésre jutott (tárgyi ítélet [36] pont), hogy nem állapítható meg, miszerint a felperes törvényes képviselőjének utasítására cselekedtek a „terület vezetők”. A továbbiakban a törvényszék a perben tett más tanúvallomásokat értékelte tanú9, tanú10, tanú7, tanú11, tanú12, tanú13 tanúk esetében, összevetve ezeket a vallomásokat az adóhatóság előtt tett, vagy a nyomozóhatóság előtt tett tanúvallomásokkal, de továbbra is érdemi indokolás nélkül tulajdonított nagyobb súlyt a perben tett tanúvallomásoknak, holott azok időbeli keletkezése a vizsgált időszakhoz képest jóval későbbre tehető. Ezen, nagyobb súlyt kapott bizonyítékok alapján mérlegelte a felperes szerepét és összegezte a megállapítását a tárgyi ítélet [63] pontjában. Továbbra is az állapítható meg, hogy a törvényszék ténylegesen csak a bíróság előtt tett tanúvallomásokat értékelte, az adóhatóság előtt keletkezett vagy a nyomozati szakban tett tanúvallomásokat - megfelelő indok nélkül - kisebb súllyal kezelte. A tanúvallomások összességében történő értékelése és más bizonyítékokkal való egybevetése a jogerős ítéletben tehát elmaradt.

[47] A fenti bizonyíték értékelési hiányosság miatt a jogerős ítéletben megjelenő jogi indokolás sem az áfa, sem a munkavállalói bérek utáni közterhek vonatkozásában tett adóhatósági megállapítás jogszerűségének vizsgálata tekintetében nem tesz eleget a Kp. 84. § (2) bekezdésére tekintettel alkalmazandó Pp. 346. § (4)-(5) bekezdéseinek. Az elsőfokú bíróság az áfa megállapítás körében és a gazdasági esemény megvalósulása tekintetében a

továbbiakban sem adott egyértelműen számot a Kp. 78. § (1) bekezdés folytán alkalmazandó Pp. 279. § (1) bekezdése által elvártakról, a belső meggyőződéséről sem.

[48] Mindezekre figyelemmel a Kúria a jogsértő ítéletet a Kp. 121. § (1) bekezdése a) pontja alapján hatályon kívül helyezte, az elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasította.

[49] Az új eljárásban hozandó döntésében az elsőfokú bíróságnak a jelen végzésben foglaltak alapján kell eljárnia, az adóhatóság rendelkezésére álló bizonyítékok és a perbeli bizonyítékok összevetése alapján arról kell döntenie, hogy a gazdasági események számlákban foglalt felek közötti megvalósulása/annak hiánya megállapítható-e, az alvállalkozók teljesítettek-e vagy sem, a felperes volt-e a tényleges munkáltató vagy sem. Ezek vizsgálatának eredményétől függően kell a becslés alkalmazhatóságának kérdésében döntenie. Nem mellőzhető a Kfv.I.35.313/2022/8., Kfv.V.35.232/2021/10. és a legutóbbi Kfv.V.35.068/2023/9. számú végzés utasításának tényleges teljesítése, az egyes bizonyítékoknak az adóhatóság által feltárt többi bizonyítékkal való összevetése, együttes értékelése.

A döntés elvi tartalma

[50] A megismételt bírósági eljárásban a kötelező kúriai utasítás formális teljesítése nem elegendő.

Záró rész

[51] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Kp. 115. § (2) bekezdése értelmében alkalmazandó 107. § (1) bekezdése alapján tárgyaláson bírálta el.

[52] A Kúria a Kp. 35. § (1) bekezdése alapján alkalmazandó Kp. 115. § (2) bekezdése és 110. § (3) bekezdése alkalmazásával a felülvizsgálati eljárásban felmerült perköltséget csak megállapította, annak viseléséről az új határozatot hozó bíróság dönt. A felperesi perköltséget ügyvédi munkadíj címén, az alperesi perköltséget jogtanácsosi munkadíj címén a bírósági eljárásban megállapítható ügyvédi költségekről szóló 32/2003. (VIII. 22.) IM rendelet (a továbbiakban: IM rendelet) 3. § (2) bekezdés és (5) bekezdése alapján határozta meg.

[53] A Kúria végzése elleni felülvizsgálat lehetőségét a Kp. 116. § d) pontja zárja ki.

Budapest, 2025. február 27.

Dr. Darák Péter s.k.

Ságiné dr. Márkus Anett s.k.

Dr. Márton Gizella s.k.

a tanács elnöke

előadó bíró

bíró

Dr. Stefancsik Márta s.k.

Dr. Demjén Péter s.k.

bíró

bíró

A kiadmány hiteléül:

tisztviselő